

**I REATI FISCALI E IL BILANCIO D'ESERCIZIO:
IL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE
L.M. QUATTROCCHIO**

1. La relazione sussistente fra bilancio d'esercizio e dichiarazione dei redditi.

La relazione tra il bilancio d'esercizio e la dichiarazione dei redditi è fondamentale per la determinazione del reddito imponibile delle imprese. Questa relazione si basa su due diverse normative: quella civilistica e quella fiscale.

La normativa civilistica si riferisce agli articoli del Codice Civile, tra cui quelli che definiscono il contenuto dello Stato Patrimoniale, del Conto Economico, della Nota Integrativa, della Relazione sulla Gestione, e dei bilanci in forma abbreviata e per le microimprese.

La normativa fiscale è regolamentata dal Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) 22 dicembre 1986, n. 917 "TUIR". L'art. 83 del TUIR stabilisce che il reddito fiscale d'impresa si determina apportando al risultato del Conto Economico le variazioni in aumento o in diminuzione dovute alle disposizioni fiscali. Queste variazioni fiscali servono a determinare il reddito imponibile per il calcolo delle imposte.

Mentre il bilancio di esercizio fornisce il risultato economico, il reddito fiscale si concentra sulla capacità contributiva dell'impresa, evitando sottostime.

Le divergenze tra reddito fiscale e reddito civilistico derivano principalmente da principi come la certezza e determinabilità oggettiva degli oneri e l'iscrizione obbligatoria dei costi nel Conto Economico. Ad esempio, i costi devono essere iscritti nel Conto Economico per essere deducibili ai fini fiscali, mentre i ricavi sono tassabili anche se non iscritti.

Il principio di derivazione stabilisce che il reddito imponibile si determina a partire dal risultato economico dell'esercizio. Le variazioni fiscali vengono apportate separatamente per ciascun componente del reddito, includendo aggiustamenti fiscali per garantire stabilità nelle entrate finanziarie e prevenire l'evasione fiscale.

Le variazioni in aumento includono costi non deducibili o solo parzialmente deducibili e proventi tassabili anche se non considerati come ricavi civilistici. Le variazioni in diminuzione comprendono proventi non tassabili e detrazioni previste dalla legge.

Le variazioni in aumento e in diminuzione, in relazione alla loro natura, possono essere distinte come segue:

- **Permanenti (non recuperabili in futuro):** Queste variazioni influenzano il reddito imponibile solo nel periodo corrente e non producono effetti negli esercizi successivi. Possono essere:
 - **Positive (reddito civilistico > reddito fiscale):** Queste variazioni portano a un reddito fiscale inferiore rispetto al reddito civilistico.
 - **Negative (reddito fiscale > reddito civilistico):** Queste variazioni comportano un reddito fiscale superiore rispetto al reddito civilistico.
- **Temporanee:** Queste variazioni influenzano il reddito imponibile nel periodo corrente ma producono effetti negli esercizi successivi. Le differenze temporanee si distinguono in:
 - **Tassabili (imposte differite):** Si riferiscono a imposte che saranno pagate in esercizi futuri e influenzano positivamente il reddito fiscale attuale. Queste rappresentano un'obbligazione fiscale futura.
 - **Deducibili (imposte anticipate):** Si riferiscono a imposte che saranno dedotte dal reddito imponibile in esercizi futuri, influenzando negativamente il reddito fiscale attuale. Queste rappresentano un credito fiscale futuro.

Nel bilancio, la voce 20 del Conto Economico comprende i tributi diretti come l'IRES, l'IRAP e le imposte sostitutive. Questa voce è suddivisa in imposte correnti, imposte differite e imposte anticipate:

- Le imposte correnti rappresentano le imposte dovute relative al reddito imponibile dell'esercizio corrente, inclusi sanzioni e interessi correlati ad eventi dell'esercizio.
- Le imposte differite riguardano le imposte sul reddito che, anche se di competenza dell'esercizio corrente, diventeranno esigibili solo in esercizi futuri. Queste sono legate a differenze temporanee imponibili e sono rilevate come passività nel bilancio.
- Le imposte anticipate (o prepagate) si riferiscono alle imposte sul reddito che, sebbene di competenza di esercizi futuri, sono pagate nell'esercizio corrente. Queste sono legate a differenze temporanee deducibili o al riporto a nuovo di perdite fiscali e sono rilevate come attività nel bilancio.

L'iscrizione delle imposte in bilancio deve rispettare il principio generale di rappresentazione veritiera e corretta e il principio di competenza, come stabilito dall'art.

2423 c.c. e l'art. 2423-bis, comma 1, del Codice Civile. Ciò significa che le imposte devono essere registrate in modo accurato e coerente con il periodo in cui sono dovute e con i principi contabili applicabili.

L'Imposta sul Reddito delle Società (IRES) è un'imposta in vigore in Italia dal 2004, che ha sostituito l'IRPEG (Imposta sul Reddito delle Persone Giuridiche). Le società di capitali sono soggette a questa imposta.

L'IRES è regolamentata dagli articoli 72 e seguenti del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR). Si applica al reddito complessivo netto, definito come la differenza tra ricavi e costi con le variazioni fiscali in aumento e/o diminuzione appropriate.

La procedura per il calcolo dell'imposta lorda IRES inizia con il risultato del Conto Economico ante imposte, conforme all'art. 2425 del Codice Civile, che viene poi rettificato mediante variazioni "extra contabili" previste dalla normativa fiscale. Questa procedura segue il principio di derivazione rafforzata, in cui le regole contabili stabilite dagli standard nazionali e internazionali sono rilevanti ai fini fiscali. Il principio di derivazione rafforzata presiede alla determinazione del reddito d'impresa e implica la rilevanza fiscale dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio, escludendo, tuttavia, i criteri valutativi.

È importante notare che il risultato civilistico evidenziato nel bilancio è il punto di partenza per il calcolo dell'imposta IRES, e le variazioni in aumento o in diminuzione vengono apportate in sede di dichiarazione dei redditi per adeguare il risultato civilistico alle norme fiscali.

La Nota Integrativa (come previsto dall'art. 2427, comma 1, n. 14 del Codice Civile) deve contenere informazioni dettagliate sulle differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate, specificando le aliquote applicate, le variazioni rispetto all'esercizio precedente, e gli importi accreditati o addebitati al Conto Economico o al patrimonio netto. Inoltre, deve includere informazioni su voci escluse dal computo con le relative motivazioni, l'ammontare delle imposte anticipate attinenti a perdite d'esercizio o di esercizi precedenti, e le motivazioni dell'iscrizione o della mancata iscrizione delle imposte.

2. Il catalogo delle possibili irregolarità.

Il *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO) ha studiato le diverse ipotesi di *Financial statements fraud* e ha elaborato un'ampia tassonomia dei principali schemi di falsificazione.

Una prima forma di frode consiste nella sopravvalutazione delle attività, che può realizzarsi con una delle seguenti modalità:

- Vendite fittizie: consiste nella contabilizzazione di vendite fittizie.
- Registrazione anticipata dei ricavi: si realizza attraverso la contabilizzazione delle vendite dopo aver ricevuto l'ordine, anche se le merci non sono ancora state spedite.
- Registrazione delle vendite condizionate: consiste nella contabilizzazione delle vendite sottoposte a condizione sospensiva.
- Registrazione delle vendite in prossimità del termine dell'esercizio: si realizza attraverso la contabilizzazione delle vendite alla fine del periodo amministrativo di riferimento.
- Errore nella percentuale di completamento: si realizza quando i ricavi su commessa sono contabilizzati in misura non proporzionale alla percentuale di completamento.
- Ordini fittizi: si verifica quando viene creato un ordine fittizio alla fine del periodo amministrativo, spedendo materialmente le merci non ordinate per contabilizzare i ricavi del periodo corrente.
- Spedizione in conto vendita: si verifica quando i prodotti spediti ai clienti in conto vendita, ma vengono contabilizzati come ricavi ordinari.

La sopravvalutazione delle attività si realizza anche attraverso valutazioni fraudolente nei seguenti casi:

- Sopravvalutazione del magazzino.
- Sottostima del fondo svalutazione crediti in presenza di crediti inesigibili.
- Mancata contabilizzazione dell'ammortamento di immobili, impianti e macchinari.
- Iscrizione di costi di ricerca e sviluppo non ammessa.
- Sottostima dei costi.
- Contabilizzazione di un'attività al valore di mercato anziché al costo.
- Capitalizzazioni delle attività quando dovrebbero essere spese.
- Mancata registrazione di passività reali.

- Mancata indicazione di passività potenziali.

Si riscontrano, poi, altre forme di falsificazione consistenti in:

- Transazioni fittizie e fraudolente: Le transazioni fraudolente sono operazioni intenzionali volte a generare saldi contabili fraudolenti.
- Falsificazione diretta dei bilanci: presentazione di dati ed informazioni errate.

Il problema di fondo è che le regole di contabilità forniscono, talvolta, ampi gradi di discrezionalità rispetto alle opzioni contabili corrette, che possono influire in misura significativa sugli utili. Invero, le scelte contabili possono essere:

- legittime;
- fraudolente.

Le cd. “politiche di bilancio” possono essere legittime, se consistono nell’uso corretto delle opzioni contabili e nell’ambito della discrezionalità tecnica, ma possono anche essere motivate dall’intento di manipolare il risultato di esercizio. Possono, quindi, essere legittime o meno, a seconda delle circostanze.

3. I reati societari e i reati fiscali: raffronto.

3.1. La disciplina.

3.1.1. Le false comunicazioni sociali.

L’art. 2621, comma 1, c.c., prevede che *«Fuori dai casi previsti dall’art. 2622, gli amministratori, i direttori generali, i dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari, i sindaci e i liquidatori, i quali, al fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto, nei bilanci, nelle relazioni o nelle altre comunicazioni sociali dirette ai soci o al pubblico, previste dalla legge, consapevolmente espongono fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero ovvero omettono fatti materiali rilevanti la cui comunicazione è imposta dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale la stessa appartiene, in modo concretamente idoneo ad indurre altri in errore, sono puniti con la pena della reclusione da uno a cinque anni»*.

Il successivo art. 2621-bis (lieve entità) stabilisce che *«Salvo che costituiscano più grave reato, si applica la pena da sei mesi a tre anni di reclusione se i fatti di cui all’art. 2621 sono di lieve entità, tenuto conto della natura e delle dimensioni della società e delle modalità o degli effetti della condotta. Salvo che costituiscano più grave reato, si applica la stessa pena di cui al comma precedente quando i fatti di cui all’art. 2621 riguardano*

società che non superano i limiti indicati dal secondo comma dell'art. 1 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267. In tale caso, il delitto è procedibile a querela della società, dei soci, dei creditori o degli altri destinatari della comunicazione sociale».

Infine, il successivo art. 2621-ter (particolare tenuità) prevede che *«Ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto, di cui all'art. 131-bis del codice penale, il giudice valuta, in modo prevalente, l'entità dell'eventuale danno cagionato alla società, ai soci o ai creditori conseguente ai fatti di cui agli articoli 2621 e 2621-bis».*

3.1.2. Le false dichiarazioni.

L'art. 3 del d.lgs. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta) stabilisce che *«1. Fuori dai casi previsti dall'art. 2, è punito con la reclusione da (tre a otto) anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila. 2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria. 3. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali».*

L'art. 4 del d.lgs. 74/2000 (dichiarazione infedele) prevede che *«1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da (due anni a quattro anni e sei mesi) chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare*

inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni.

1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.

1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che (complessivamente) considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b)».

3.2. Considerazioni sulla ricorrenza delle fattispecie.

In via preliminare, pare opportuno sottolineare – come precisato recentemente dalla Suprema Corte – che «*il delitto di bancarotta fraudolenta documentale non può avere ad oggetto il bilancio, non rientrando quest'ultimo nella nozione di “libri” e “scritture contabili” prevista dalla norma di cui all'art. 216, comma primo, n. 2, L. fall., che rinvia agli artt. 2214 e ss. c.c. e non anche alla disciplina del bilancio prevista nella sezione IX del libro V del codice civile, agli artt. 2423 e ss.»* (Cass. 1° agosto 2023, n. 33810).

Tale precisazione circoscrive l'ambito di operatività della tutela penale, in ambito sia societario sia fiscale.

Il nuovo assetto del reato di falso in bilancio, introdotto dalla riforma del 2015, presenta alcune caratteristiche significative. In particolare, distingue tra falso in bilancio di società non quotate e falso in bilancio di società quotate, considerando entrambi come delitti di pericolo concreto anziché delitti di danno. Questa riforma ha eliminato le soglie di punibilità e ha introdotto nuove disposizioni per punire il falso in bilancio di minor entità come delitti procedibili d'ufficio, ma con la possibilità di non punire in caso di particolare tenuità dell'offesa, tenendo conto del danno causato alla società.

Per quanto riguarda la condotta criminale, il reato di falso in bilancio si configura quando qualcuno presenta o omette dati materiali rilevanti che non corrispondono al vero e che sono idonei a trarre in inganno i destinatari delle informazioni.

Sul versante dell'elemento soggettivo, la legge ha sostituito il dolo intenzionale con l'avverbio "consapevolmente" e la finalità di ottenere un profitto ingiusto per sé o per altri. Questo avverbio implica la necessità di un elemento psicologico qualificato, quindi non è sufficiente la semplice conoscenza della falsità dei fatti, ma è richiesta la consapevolezza della falsità stessa.

In passato, nel campo societario, le valutazioni erano considerate parte dei "fatti non rispondenti al vero", ma con la legge fiscale del 1982, queste valutazioni erano state escluse dai reati tributari dichiarativi. Tuttavia, nel 2000, la legislazione penale tributaria ha nuovamente incluso le valutazioni nei reati dichiarativi.

La riforma societaria del 2002 ha ritenuto oggetto del falso in bilancio i "fatti materiali non rispondenti al vero", incluso il riferimento alle valutazioni. La soppressione successiva della menzione alle valutazioni con la legge 69/2015 ha creato confusione interpretativa, ma le Sezioni Unite hanno stabilito che il falso riguardante le componenti valutative del bilancio è da considerare come parte del reato di false comunicazioni sociali. Inoltre, si è notato che gran parte delle voci del bilancio sono costituite da valutazioni, rendendo difficile distinguerle come "fatti naturalistici".

La sentenza delle Sezioni Unite ha stabilito che tale reato si verifica quando un individuo, in presenza di criteri di valutazione normativamente fissati o di criteri tecnici generalmente accettati, consapevolmente si discosta da questi criteri senza fornire un'adeguata giustificazione, e ciò è concretamente idoneo a ingannare i destinatari delle comunicazioni.

Questo risultato è stato considerato congruente con lo spirito della riforma e ha il suo fondamento nelle audizioni svolte dalla Commissione Giustizia della Camera dei Deputati. La relazione redatta dal relatore Ermini ha chiarito che l'eliminazione della concessiva nel testo della legge non implica l'irrilevanza penale del falso in bilancio valutativo. Inoltre, è stato sottolineato che la nozione di "fatto" è già presente nel sistema dei reati societari, e il termine "materiale" si riferisce a elementi rilevanti o essenziali, non escludendo le valutazioni.

Infine, è stato evidenziato che la decisione delle Sezioni Unite sul reato di false comunicazioni sociali non ha un effetto automatico sulla corretta interpretazione dei reati

tributari dichiarativi (articoli 3 e 4 del decreto legislativo 74/2000, come modificati dal decreto legislativo 158/2015). I due settori del diritto penale sono autonomi e richiedono interpretazioni specifiche.

Il diritto penale societario e il diritto penale tributario tutelano beni giuridici distinti: la trasparenza societaria e la trasparenza fiscale, entrambe rilevanti per scopi diversi. Quindi, non vi è una simmetria perfetta tra le ipotesi di reato nei due campi.

D'altronde, le condotte illecite nel campo tributario sono spesso perseguite in via amministrativa dalla giustizia tributaria, anche quando non rientrano nel raggio d'azione dei reati penali. Al contrario, le condotte illecite nel settore societario, specialmente per le società non quotate al di fuori dell'art. 2621 c.c., potrebbero rimanere totalmente prive di sanzioni.

Queste differenze giustificano il mantenimento delle soglie di rilevanza nel diritto penale tributario e la rimozione delle soglie quantitative nei reati di false comunicazioni sociali. Inoltre, le false comunicazioni sociali sono spesso legate a illeciti di natura corruttiva, il che giustifica l'approccio diverso del legislatore nei due settori.

Inoltre, occorre sottolineare la diversa natura dei documenti su cui si basano le falsità, incluse quelli di natura valutativa. Il bilancio è un documento pubblico accessibile a un vasto pubblico, mentre le dichiarazioni fiscali sono destinate esclusivamente all'amministrazione finanziaria.

In conclusione, è inappropriato cercare una simmetria perfetta tra il diritto societario e il diritto tributario in termini di criminalizzazione e il legislatore ha adottato approcci diversi per affrontare le questioni nei due settori, con l'obiettivo di adattare le sanzioni alla gravità effettiva dei comportamenti nel caso dei reati tributari.

Il decreto legislativo 158/2015 ha introdotto importanti cambiamenti nei reati dichiarativi, influenzando sia il reato di dichiarazione fraudolenta sia quello di dichiarazione infedele. Prima della riforma, entrambi sembravano coprire il tema delle valutazioni false, ma il legislatore ha ritenuto che questo non tenesse conto della distinzione tra fraudolenza e semplice valutazione errata. Di conseguenza, sono state apportate diverse modifiche.

In primo luogo, il legislatore ha ridefinito i "mezzi fraudolenti" come condotte artificiali o omissioni in violazione di obblighi giuridici specifici che creano una falsa rappresentazione della realtà. Il reato di dichiarazione fraudolenta è stato reso indipendente dall'obbligo di tenere scritture contabili e la causa di non punibilità relativa alle valutazioni è stata rimossa.

Le cause di non punibilità per valutazioni errate ora si applicano solo al reato di dichiarazione infedele, in linea con l'obiettivo di ridurre le sanzioni per condotte fiscali illecite non fraudolente.

L'art. 4 riformato mantiene la sua fisionomia di reato di danno, con soglie minime di evasione fiscale stabilite. Inoltre, assume a riferimento la sottrazione degli elementi attivi, anche attraverso l'indicazione di passività inesistenti (10% del totale delle attività o, comunque, 3 milioni minimi). Infine, si è passati da un riferimento all'inesistenza a uno specifico riferimento alla fittizietà per determinare la falsità.

Le cause di non punibilità per gli scostamenti valutativi si riferiscono, in primo luogo (art. 4, comma 1-*bis*) alla non corretta valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti (e, come si diceva, inconciliabili con la fraudolenza), rispetto ai quali i criteri seguiti dal dichiarante sono stati enunciati nella documentazione fiscale; all'erronea determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza o non deducibilità di elementi passivi reali.

Fuori dall'operatività del comma 1-*bis*, la dichiarazione infedele rimane comunque non punibile laddove si sia in presenza di errori valutativi irrilevanti (id est: il cui risultato difforme non superi, singolarmente considerato, il 10% della corretta valutazione).

In entrambi i settori, sia societario che tributario, quindi, le false valutazioni possono integrare un reato, a meno che non ricorrano le condizioni di non punibilità specificamente previste.

Tuttavia, mentre vi sono alcune similitudini tra le due riforme, ciascuna ha le proprie peculiarità. Ad esempio, le cause di non punibilità sono state modellate in modo diverso nei due settori, con l'attenzione alla dimensione delle società e alle modalità delle condotte nel settore societario.

In conclusione, entrambe le riforme hanno in comune la tendenza a non penalizzare le valutazioni false quando non si verifica un danno al bene giuridico della trasparenza. Questo principio è comune sia nel settore societario sia in quello tributario, con l'obbligo di fornire informazioni corrette e non irragionevoli nei documenti pertinenti come fattore chiave per evitare l'incriminazione.